Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea

Daniele Canè

Sommario: 1. Note introduttive. 2. Le risorse proprie della Ue. Alcuni dati sul bilancio europeo. 3. Vantaggi di una imposta come risorsa propria. Profili finanziari. 4. Nozione di imposta *propria* della Ue. 5. Base giuridica e potestà tributaria della Ue. 6. Consenso al tributo e unanimità. 7. La giustificazione di un'imposta propria dell'Unione. 8. Presupposto, soggetti passivi e aliquota. 9. La base imponibile. 10. Coordinamento con le imposte nazionali. 11. Profili dell'accertamento, della riscossione e processuali. 12. Conclusioni.

1. Note introduttive

Il progetto di una imposta come risorsa propria dell'Unione Europea nasce – come visto – dall'insoddisfazione circa l'assetto finanziario della Ue, che non ha mai avuto una vera autonomia finanziaria. Esso trae inoltre nuova ed inattesa linfa dalle proposte di riforma del bilancio europeo, finalizzate a contenere la crisi generata dalla pandemia da Covid-19 e a sostenere la ripresa economica degli Stati membri[1].

Sin dalla sua fondazione, gli Stati membri si sono limitati a conferire all'Unione i poteri di armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni nazionali funzionali alla creazione di un mercato comune – senza dotarla di una piena capacità fiscale.

Questo modello ha però rivelato i suoi limiti, man mano che sono aumentate le competenze dell'Unione, non le sue risorse proprie. Limiti da ultimo emersi di fronte alla richiesta di consistenti aiuti finanziari da parte degli Stati mem-

[1] Vd. Commissione europea, *Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione*, COM(2020) 456, 27 maggio 2020; Commissione europea, *Il bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa europea*, COM(2020) 442 final, 27 maggio 2020; Commissione europea, *Finanziare il piano di ripresa per l'Europa*, 27 maggio 2020, tutti reperibili sul portale istituzionale della Commissione. La proposta di una imposta europea ha anche ridestato l'interesse degli accademici: Vanistendael et al. 2020, 577.

Daniele Canè, University of Milan La Statale, Italy, danielemaria.cane@gmail.com, 0000-0001-9506-360X

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Daniele Canè, *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.10, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 163-186, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

bri, impegnati nella lotta alla crisi pandemica (Commissione europea, *Il bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa europea*, COM[2020] 442 final, 27 maggio 2020, p. 4; Majocchi 2022).

Un'altra ragione di insoddisfazione risiede nel fatto che i cittadini europei non apprezzano appieno l'importanza di appartenere all'Unione Europea, poiché non ne percepiscono chiaramente i relativi benefici.

In questo contesto, una imposta propria consentirebbe all'Unione una maggiore autonomia finanziaria, nuove risorse proprie per sostenere la ripresa economica *post* pandemia e maggiore visibilità presso i cittadini europei.

Adeguatamente modificato il meccanismo decisionale, ne uscirebbero rafforzati il principio del consenso al tributo e – come evidenziano i contributi che precedono – anche la cittadinanza europea, che diverrebbe fonte anche di doveri, oltre che di diritti.

Si porrebbero così le basi per un'evoluzione in senso federale dell'Unione Europea, affiancandosi al potere di spesa, che essa già ha, quello di levare tributi, che ne è il rovescio naturale[2].

2. Le risorse proprie della Ue. Alcuni dati sul bilancio europeo

Conviene prima fissare alcune nozioni fondamentali riguardo al bilancio europeo. Esso è guidato dalle spese e deve chiudere in pareggio. Si fonda sui princìpi della universalità – le entrate devono finanziare la generalità delle spese e non sono ammesse, in linea di principio, entrate di scopo – della autonomia – deve cioè essere integralmente finanziato con risorse proprie – e della adeguatezza – le entrate devono coprire le spese, che sono decise *ex ante*[3].

Qualitativamente e quantitativamente, però, il bilancio europeo non rispetta questi princìpi. È infatti solo in minima parte finanziato da risorse proprie, dipendendo largamente da trasferimenti degli Stati alla Ue.

I trasferimenti nazionali basati sul RNL sono notevolmente cresciuti nell'ultimo ventennio: nel '96, rappresentavano appena il 30 per cento delle entrate totali dell'Unione, nel 2018 il 66 per cento (oltre 105 miliardi). Del restante 34 per cento, solo il 12,8 viene da risorse proprie 'tradizionali', frutto cioè delle attività dell'Unione, in costante diminuzione (prelievi agricoli, sugli zuccheri e dazi doganali). Il residuo 21 per cento è costituito da trasferimenti nazionali parametrati alla base imponibile Iva e da avanzi dell'esercizio precedente (Commissione europea, https://ec.europa.eu/budget/graphs/revenue_expediture.html).

[2] Una fiscalità decentrata e multilivello, già immaginata da Tremonti 1998, 77, che trova oggi riscontro in una sovranità frammentata in più livelli, osservata da Pistone 2019, 655.

[3] La disciplina del bilancio europeo è offerta dagli artt. 314, Tfue, e 106-*bis*, Trattato Ceea; dal regolamento (Ue, Euratom) n. 966/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 ottobre 2012, che ne stabilisce le regole finanziarie; dall'accordo inter-istituzionale tra Parlamento, Consiglio e Commissione sulla disciplina di bilancio, sulla cooperazione in materia di bilancio e sulla sana gestione finanziaria, del 19 novembre 2013. L'art. 311, Tfue, disciplina invece le risorse proprie. In dottrina: Letizia 2005; Strianese 2008, 107.

Introdotti nel 1988[4] per compensare la riduzione delle risorse proprie tradizionali, i trasferimenti RNL sono commisurati ad una percentuale del reddito nazionale lordo degli Stati e richiamano l'idea dei contributi dovuti alle organizzazioni internazionali.

Nel tempo, i trasferimenti nazionali hanno alimentato un circolo poco virtuoso. Se, da un lato, hanno consentito una significativa espansione delle spese – e, quindi, delle politiche – europee, specie in periodi di crescita economica, dall'altro, hanno legato questa capacità di spesa alla volontà dei singoli Stati. Il risultato – per la Ue – è stato *meno* autonomia finanziaria, poiché ogni Stato concepisce la propria partecipazione al bilancio europeo come una perdita o un guadagno, a seconda che la sua contribuzione superi o no quanto gli viene indietro[5].

Soprattutto, questo meccanismo, oltre ad essere difficile da gestire, premia i Paesi contributori netti, che assumono conseguentemente maggior peso politico nella decisione sugli stanziamenti.

Questi problemi spiegano perché, soprattutto nell'ultimo decennio, si è discusso molto di una riforma delle risorse proprie[6], la cui urgenza si è da ultimo materializzata con l'imminente uscita del Regno Unito dall'Unione, che negli ultimi cinque anni ha fornito oltre 67 miliardi al bilancio europeo; e si è fatta più acuta con la crisi economica seguita alla pandemia, che provocherà una generalizzata contrazione del RNL in tutti gli Stati membri e richiederà maggiori risorse, per finanziare la ripresa economica degli Stati membri (di cui il bilancio europeo si farà carico[7]).

Nel complesso, come ribadito più volte anche dal Parlamento europeo[8], il sistema delle risorse proprie risulta inadeguato a sostenere il bilancio europeo, soprattutto in fasi di crisi economica; poco trasparente, per i cittadini; e tecnicamente e politicamente complesso da gestire, per le istituzioni. È, inoltre, poco

4 Vd. Consiglio europeo, decisione 88/376/Cee del 24 giugno 1988, su proposta della Commissione Cee, *Relazione sul finanziamento del bilancio della Comunità*, COM(87) 101, 3 marzo 1987; Consiglio europeo, *Portare l'atto unico europeo al successo: una nuova frontiera per l'Europa*, COM(87) 100, 15 febbraio 1987. Per un *excursus* storico ed ulteriori riferimenti: Piccirilli 2008, 195; Traversa, e Lotito Fedele 2022.

5 Vd. p. es., High Level Group on Own Resources, *Future Financing of the EU. Final Report*, December 2016, disponibile su http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/reports-communication/hlgor-report_20170104.pdf.

6 Cfr. in particolare Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018.

7 La proposta della Commissione per il quadro finanziario pluriennale 2021-2027 prevede un incremento delle spese del bilancio europeo di oltre 1.100 miliardi di euro, finanziate con titoli di debito garantiti dal bilancio europeo, da rimborsarsi (anche) con nuove risorse proprie.

8 Vd. Parlamento europeo, *Risoluzione del 14 marzo 2018 sulla riforma del sistema di risorse proprie dell'Unione europea*; Parlamento europeo, *Risoluzione del 30 maggio 2018 sul quadro finanziario pluriennale 2021-2027 e le risorse proprie*; Parlamento europeo, *Risoluzione del 10 ottobre 2019 sul quadro finanziario pluriennale 2021-2027 e le risorse proprie: è il momento di rispondere alle attese dei cittadini*. In argomento, Majocchi 2015, 467.

democratico, poiché il relativo processo decisionale vede una partecipazione limitata del Parlamento europeo, che il Consiglio deve solo consultare, e dei Parlamenti nazionali, cui spetta il solo potere di negare la ratifica della decisione del Consiglio che istituisce (o modifica) le risorse proprie.

3. Vantaggi di una imposta come risorsa propria. Profili finanziari

Una risorsa propria di tipo tributario, levata dall'Unione e che affluisca direttamente al bilancio europeo, risolverebbe molti di questi problemi – e per questo è spesso al centro del dibattito tecnico e politico[9].

Anzitutto, fornirebbe una vera risorsa propria all'Unione, diminuendone la dipendenza dai bilanci nazionali e aumentandone l'autonomia finanziaria. Diminuirebbe, parallelamente, anche il coordinamento e la sorveglianza dei bilanci nazionali da parte delle istituzioni comunitarie, oggi particolarmente penetranti[10].

In secondo luogo, potrebbe compensare *in parte qua* la perdita dei contributi dell'uscente Regno Unito; e sostituire parte dei trasferimenti nazionali fondati sul RNL, con un ulteriore, benefico effetto: indebolire la logica del giusto ritorno, che rende le entrate dell'Unione schiave degli egoismi nazionali.

Colpendo direttamente i cittadini, l'imposta propria aumenterebbe inoltre la 'visibilità' delle politiche europee, assicurando il concorso dei consociati al finanziamento delle sue spese generali, in un circolo virtuoso già rodato a livello nazionale.

Dal punto di vista finanziario, avremmo due ulteriori vantaggi: si attenuerebbe la dipendenza delle entrate europee dal ciclo congiunturale, che inficia i trasferimenti basati sul RNL; in più, non si aggraverebbero le finanze statali né i contribuenti.

Quest'ultimo aspetto merita qualche considerazione in più. È infatti possibile non aggravare i saldi statali, se si interviene sia sulle entrate sia sulle uscite nazionali. Dal lato delle uscite, è necessario ridurre i trasferimenti dai bilanci nazionali alla UE in misura pari all'imposta europea dovuta dai residenti dei singoli Stati. In questo modo, un trasferimento nazionale, dallo Stato all'Unione, è sostituito da uno tributario, dal contribuente alla UE.

Le entrate nazionali a titolo di imposta sui redditi societari devono però anch'esse esser ridotte per la stessa parte. Questo permetterebbe di non gravare i contribuenti – i quali semplicemente pagherebbero all'Unione una parte di quel che prima versavano all'erario nazionale.

[9] Vd. Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018; Commissione europea, *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE*, COM(2017) 358 final, 28 giugno 2017; già prima, i progetti per la Costituzione europea, su cui Fantozzi 2003, 97; Maisto 2003, 124.

[10] Vd. la modifica dell'art. 81, Cost., sul pareggio di bilancio, seguita all'accordo intergovernativo noto come *Fiscal Compact*. In tema, Saponaro 2019, 354.

Va detto che l'invarianza dei saldi nazionali non è facile da realizzare. Il sistema di contribuzione su base RNL è infatti congegnato in modo tale da ridistribuire automaticamente sugli altri Stati membri, in percentuali predeterminate, la minor contribuzione di uno Stato. Occorrerebbe dunque intervenire anche su questi meccanismi compensativi, onde evitare indesiderati effetti sperequativi.

Nel complesso, l'imposta propria presenta i seguenti vantaggi: equità nel riparto delle spese pubbliche, perché dovuta in relazione ad un indice, economicamente valutabile, di capacità contributiva; universalità, perché finanzierebbe la generalità delle spese del bilancio europeo; trasparenza, perché sarebbe visibile e per i contribuenti e per l'Unione; stabilità e sufficienza del relativo gettito[11].

L'imposta europea sarebbe poi: generale, poiché si applicherebbe a tutti i soggetti che ne realizzano il presupposto; e semplice da applicare, perché la sua attuazione sarebbe demandata *in primis* ai contribuenti e, per il successivo controllo, accertamento e riscossione, alle Amministrazioni nazionali, che hanno già esperienza in fatto di imposte sui redditi d'impresa.

Sono poi da considerare ulteriori effetti positivi sul piano istituzionale. L'imposta propria consentirebbe infatti di realizzare il principio del consenso al tributo, fondamentale in tutte società che devono ripartire il costo dei diritti che assicurano ai consociati. Inoltre, ne rafforzerebbe il potere di prelievo e, quindi, l'autonomia (anche) politica dagli Stati membri.

4. Nozione di imposta propria della Ue

È opportuno chiarire in che termini parliamo di *imposta propria* dell'Unione Europea.

Si sogliono indicare come *risorse proprie tradizionali* quei trasferimenti obbligatori e non restituibili; fatti senza controprestazione; che finanziano la generalità del bilancio europeo, cui affluiscono direttamente (senza cioè prima accrescere i bilanci nazionali, per esser poi ritrasferiti).

Sono invece imposte, secondo la giurisprudenza costituzionale, quelle contribuzioni: coattive, oltre che definitive, dovute dai contribuenti (non dagli Stati) per finanziare spese generali (e tendenzialmente non divisibili); talora si aggiunge il collegamento ad un presupposto economicamente valutabile[12].

L'elemento finalistico, ossia la destinazione a sovvenire a spese pubbliche, è predominante. E sotto questo profilo, non v'è dubbio che un prelievo coattivo e definitivo, imposto ai consociati in relazione ad un presupposto economicamente valutabile, per finanziare la generalità delle spese europee, assurga ad imposta (con riferimento al prelievo sui produttori di carbone e acciaio, previsto dal

[11] La Commissione stima che una risorsa commisurata alle imposte societarie nazionali darebbe un gettito, nel lungo periodo, di circa 180 miliardi.

[12] Propone di ricavare una nozione di tributo unitaria dalla giurisprudenza costituzionale Fedele 2018, 1. La Corte costituzionale ha progressivamente enucleato i caratteri del tributo, da cui però non tutti gli studiosi traggono una nozione unitaria. Nella manualistica, Tesauro 2017, 3; Stevanato 2019, 25.

trattato CECA, Allorio 1964, 6; 23). Resta da chiarire se possa anche considerarsi imposta *propria* della Ue, cioè frutto di norme impositive da essa emanate (per la nozione di potestà tributaria, Micheli 1967, 264).

È possibile considerarla un'imposta propria, se si distingue il momento genetico dell'obbligazione tributaria dall'aspetto istituzionale – se sia l'Unione dotata o meno di potestà impositiva primaria – e dal fondamento di siffatta potestà impositiva (che riposa sul consenso di coloro che vi soggiacciono).

Limitandoci per ora al primo aspetto, si è in passato esclusa la categoria delle imposte sovranazionali – imposte cioè da organizzazioni sovranazionali e non dai singoli Stati membri – poiché la fonte della relativa obbligazione risiederebbe nell'atto interno di recepimento dell'accordo internazionale.

Un caso notevole è stato il prelievo sui produttori di carbone e acciaio, che l'Alta Autorità della Ceca aveva il potere di imporre in base agli artt. 49 e 50 del relativo trattato. Certa dottrina ne aveva escluso la natura sovranazionale, rinvenendone la fonte nell'atto interno di adattamento al Trattato, che, in quanto accordo internazionale, non poteva produrre direttamente effetto nell'ordinamento interno (in un sistema dualista come il nostro; cfr. Tesauro 1969, 215. *Contra*, p. es.: Reuter 1953, 71; Micheli 1965, 226).

Queste tesi risentivano di una rigida impostazione dualista, che, anche per rispettare il principio della riserva di legge in materia tributaria, non ammetteva la produzione di effetti diretti da parte degli atti comunitari. Possono però superarsi oggi che, da un lato, si riconosce l'efficacia diretta di taluni atti europei, come, appunto, la decisione del Consiglio che istituisce l'imposta propria (cfr. Fedele 1994, 157); dall'altro, quella espressa dalle istituzioni europee può considerarsi una *sovranità condivisa* o *duale*, frutto di un multilateralismo regionale[13], ossia del concorso delle volontà di più Stati sovrani, confluite negli atti degli organi comunitari (che, in effetti, prevalgono sugli atti interni difformi). Gli organi comunitari rimangono tali; solo, esprimono indirettamente anche una frazione della potestà tributaria degli Stati membri.

Sicché, l'obbligazione in cui si sostanzia l'imposta propria nascerebbe comunque, direttamente o indirettamente, da un atto normativo europeo, frutto della volontà di *tutti* gli Stati membri – nei termini che seguono (sulla fonte dell'obbligazione tributaria da atti impositivi, Tesauro 1969, 214).

5. Base giuridica e potestà tributaria della Ue

Occorre ora domandarsi se i Trattati diano fondamento ad una potestà impositiva della Ue e come questa possa giustificarsi nel quadro istituzionale europeo, dove i princìpi di legalità e riserva di legge assumono connotati affatto peculiari rispetto agli ordinamenti interni.

[13] Secondo l'inquadramento tradizionale di Keohane 1990, 731, e Ruggie 1992, 561, per multilateralismo, si intende la co-decisione delle norme, da parte di tre o più Stati, in base a princìpi di condotta condivisi. Per le diverse concezioni della sovranità europea, vd. Bizioli 2022.

L'impostazione ortodossa riconosce all'Unione Europea solo compiti di armonizzazione e ravvicinamento delle normative tributarie degli Stati membri, negandole potestà impositiva primaria (tra tanti, Burgio 1978, 1121; Sacchetto 1991, 3; Boria 2004; Lang et al. 2008; Vanistendael 2014, 208-9. Salve ovviamente le discipline dei tributi che sono di competenza esclusiva della Ue, come quelli doganali, o anche solo concorrente: sul punto, Basilavecchia 2009, 387). Il principio dell'attribuzione comporta che qualsiasi competenza non attribuita all'Unione rimane agli Stati membri.

Si ripete, inoltre, che il trasferimento delle competenze – compresa la potestà di istituire tributi propri – non può ritenersi implicito nelle finalità generali previste dall'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea.

Questo assetto riflette forse la storia dell'Unione, ma è oggi inadeguato rispetto ai compiti che l'attendono, ed in parte non sembra nemmeno rispecchiare più la sua vera natura.

Il principio di attribuzione, unito a quelli di sussidiarietà e proporzionalità, traduce la volontà degli Stati membri di predeterminare rigorosamente il campo di azione dell'Unione. Sotto questo profilo, l'avvicina alle organizzazioni internazionali, dotate esclusivamente dei poteri formalmente ad esse trasferiti.

Eppure, l'Unione è oggi più di un'organizzazione internazionale, anche se ancora non assurge a Stato federale. Essa ha istituzioni proprie, che producono atti direttamente efficaci negli ordinamenti interni. Inoltre, come ha riconosciuto la Corte di giustizia – Corte giust. CEE, sent. 15 luglio 1964, caso 6/64, *Costa v. ENEL* –, ha una propria autorità, un ordinamento giuridico autonomo e distinto da quello degli Stati membri, coi quali divide (o condivide) aspetti di sovranità. In più, a differenza delle organizzazioni internazionali, conferisce situazioni giuridiche attive ai soggetti degli Stati membri, che divengono così anche soggetti dell'ordinamento europeo (si pensi a quelle connesse alla cittadinanza, appunto). Tutto ciò avvicina indubbiamente l'Unione ad uno Stato (cfr. Szudocky 2014, 32; Schutze 2020, 77, anche per riferimenti).

Anche la visione del fenomeno fiscale va perciò aggiornata, in una lettura *istituzionale*, non più puramente normativa, dell'ordinamento dell'Unione europea (su cui Bizioli 2008; Bizioli 2022).

Se, storicamente, poteva giustificarsi una lettura 'negativa' della fiscalità, come elemento da contenere, per non intralciare il mercato unico (per tutti, Melis 2007, 394; Boria 2013, 16), oggi essa va valorizzata anche come strumento delle politiche europee. Prova ne sono le norme del Tfue che autorizzano prelievi, anche di natura tributaria, per il finanziamento di specifiche *policy* europee (c.d. *earmarked taxation*, di cui all'art. 352, Tfue)[14].

[14] Cfr. Parlamento europeo, *Relazione sulla preparazione della revisione post-elettorale del QFP 2014-2020: il contributo del Parlamento in vista della proposta della Commissione,* 30 giugno 2016; Commissione europea, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa,* COM(2015)192 final, 6 maggio 2015, ove si ipotizza una *web tax* in relazione allo sfruttamento del mercato unico digitale.

È insomma giusto dire che il tributo, nella costruzione giuridica europea, non è un fine, bensì un mezzo (sul punto Bizioli 2022). Sembra in effetti possibile ricavare la potestà tributaria dell'Unione dalle norme sul finanziamento della UE, contenute nel TFUE; in particolare sull'articolo 311, 1° par., secondo cui: «L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche».

Questa norma non modifica le competenze dell'Unione, ma le attribuisce il potere di autofinanziarsi, anche con tributi propri, per perseguire i suoi fini. Lo conferma il secondo paragrafo dell'articolo 311, che fissa il principio dell'autonomia del bilancio europeo. Questo potere di autofinanziamento non è limitato alle spese di funzionamento, come in genere accade per le organizzazioni internazionali: è funzionale al perseguimento degli obiettivi e delle politiche fissati dai Trattati.

Il fatto che i Trattati non forniscano una definizione di tributo, e che limitino l'intervento dell'Unione al coordinamento *dei tributi nazionali*, non impedisce di riconoscerle uno spazio di autonomia tributaria, in relazione a presupposti non tassati dagli Stati membri. Cosa sono, del resto, i dazi doganali, i prelievi sugli zuccheri e quelli sul carbone e sull'acciaio, aventi tutti indubbia natura tributaria?

Il problema, insomma, non è dimostrare che l'Unione ha potestà tributaria, quanto darvi contenuto e legittimazione, assicurando che essa si esplichi nel rispetto delle garanzie istituzionalmente preordinate a regolarla: il principio di legalità e di riserva di legge, *in primis*.

Ma proprio sotto questo profilo l'assetto europeo mostra le crepe più evidenti, perché la procedura dell'art. 311, TFUE, non assicura il pieno rispetto dei suddetti princìpi[15]. Necessita, pertanto, di alcuni correttivi.

6. Consenso al tributo e unanimità

Nelle democrazie rappresentative, quali quelle europee, il potere di decidere l'imposizione dei tributi spetta al Parlamento, insieme a quello di approvare il bilancio e ripartire le relative spese.

La riserva di legge, che vale sia per la materia tributaria (art. 23, Cost.) che per l'approvazione del bilancio e delle relative spese (art. 81, Cost.), assicura che, tramite la procedura legislativa, siano ponderati ed efficacemente garantiti i valori sostanziali – generali e individuali – ad essa sottesi. Sul versante tributario, garantisce non solo la divisione dei poteri, ma anche la tutela effettiva dei diritti individuali, grazie all'intervento della Corte costituzionale (in dottrina, Fedele 1994, 171-2), nonché la tutela della libertà e della proprietà dei singoli di fronte al potere esecutivo[16]. Sul versante dell'approvazione del bilancio, la riserva di

[15] Il *deficit* di democraticità dei processi decisionali delle istituzioni europee non è stato risolto nemmeno dal potenziamento del ruolo del Parlamento europeo, operato dal Trattato di Lisbona. In dottrina, tra molti: Di Pietro 2012, 11; Ragucci 2012, 416. Più ampiamente su questi e altri, connessi temi, Fasone, Lupo, e Vauchez 2020.

[16] Funzione ereditata dalle tradizioni costituzional-liberali e costantemente affermata (anche) dalla Corte costituzionale. Per un esame del corso giurisprudenziale, Cipollina 2006, 163.

legge assicura la partecipazione degli elettori alla decisione sulle spese e sulla politica economica in generale, quale momento di sintesi tra obblighi e diritti verso e nei confronti della collettività (Ragucci 2012, 417).

Nell'ordinamento europeo, invece, dove mancano una rigida divisione dei poteri e una gerarchia delle fonti secondarie, la riserva di legge è assorbita dal principio di legalità, inteso come conformità degli atti comunitari alle rispettive fonti, ed è assicurata dalla Corte di giustizia (cfr. Mastroiacovo 2013, 4; 6-7).

Si rileva, inoltre, una strutturale asimmetria tra competenze e procedure dal lato delle entrate e da quello delle spese: la competenza sulle prime è ripartita tra Unione e Stati membri, quella relativa alle seconde spetta esclusivamente all'Unione e coinvolge il Parlamento europeo (cfr. di nuovo Bizioli 2022).

In materia di entrate, il ruolo del Parlamento europeo è del tutto marginale, mentre i Parlamenti nazionali intervengono solo a decisione presa (articolo 311, 3° par.).

Più in dettaglio, l'iniziativa legislativa spetta alla Commissione, ma la decisione su come modificare le risorse esistenti o istituirne di nuove è adottata dal Consiglio, che delibera all'unanimità. Il Parlamento è solo consultato e la decisione del Consiglio entra in vigore dopo la ratifica da parte di *tutti* i Parlamenti nazionali.

In questa macchinosa procedura, il Parlamento europeo non influisce sulla decisione delle risorse proprie, che è di fatto lasciata a Commissione e Consiglio. Né vi partecipano più di tanto i Parlamenti nazionali, che si limitano ad *autorizzare e dare esecuzione* ad un accordo il cui contenuto è già definito. Non vi è quindi spazio per un vero consenso al tributo da parte di coloro che vi dovrebbero esser sottoposti (sempre che non si consideri tale l'approvazione parlamentare, che dovrebbe presupporre la comprensione e l'adesione ai contenuti della decisione e dei suoi effetti sui contribuenti).

Vi è, insomma, un evidente sbilanciamento nella disciplina dei poteri in materia di bilancio, che riflette del resto le difficoltà del processo di integrazione europea. Ad un potere tutto sommato pieno sulle spese ne corrisponde uno dimidiato sulle entrate, secondo un modello di finanza 'rovesciato' che non assicura la piena partecipazione degli elettori (i cittadini europei) alle decisioni riguardanti due aspetti necessariamente correlati, quali sono gli oneri, che essi dovrebbero ripartirsi, ed i relativi impieghi, di cui dovrebbero collettivamente beneficiare[17].

Questo assetto crea tensioni con il principio del consenso al tributo sia a livello europeo, sotto il profilo del *deficit* di democraticità e rappresentanza, sia negli ordinamenti interni, con riguardo al principio di riserva di legge. Per superarlo, si pongono astrattamente due vie: recuperare l'unità delle decisioni su entrate e spese 'dal basso', cioè a livello dei Parlamenti nazionali, sedi naturali (ed originarie) della sovranità popolare; oppure aggregarla 'in alto', cioè presso le istituzioni comunitarie e precisamente presso l'organo rappresentativo per eccellenza: il Parlamento europeo.

[17] Nel modello di finanza razionale, cui dovrebbe conformarsi uno Stato federale, la decisione sul prelievo è presa a livello centrale, quella sulle spese a livello periferico; cfr. Musgrave 1959, 181.

Lungo la prima via si è mossa ad esempio la Corte tedesca, a partire dalle sentenze sul trattato di Maastricht sino a quelle sull'adesione della Germania al c.d. *MES-Fiscal Compact*, passando per la nota sentenza sugli aiuti alla Grecia[18]. Di questa strada la dottrina ha sondato i possibili sviluppi, che presuppongono tutti la negazione di una *potestas* tributaria all'Unione Europea, concepita quale associazione internazionale tra Stati.

Nella diversa prospettiva sposata in questa sede, che vede nell'Unione una istituzione, un'entità politica o un ordine giuridico autonomo, a seconda delle teorie, e non esclude una *proprietas* tributaria europea, pare invece preferibile un rafforzamento delle procedure legislative esistenti (in linea, ci sembra, con quanto affermato da Bizioli 2022). Esse andrebbero cioè modificate attribuendo al Parlamento europeo, espressione della volontà dei cittadini europei[19], un potere decisionale pieno, sì da favorire una maggiore partecipazione dei cittadini-contribuenti alla decisione (anche) sull'imposizione. Si riunirebbero in questa sede la decisione sull'entrata e quella sulla spesa, creando 'sopra', anziché rafforzando 'sotto', quel legame che sta alle fondamenta di ogni comunità politica[20].

L'altro punto debole dell'attuale procedura è l'unanimità, con cui deve pronunciarsi il Consiglio, quando approva la decisione istitutiva dell'imposta propria. Essa lascia il potere di veto a ciascuno governo, rimettendo la decisione sulle risorse proprie alla convenienza politica. Dovrebbe pertanto essere superata, riconoscendo al Parlamento europeo almeno poteri di co-decisione, come quelli che gli spettano nella procedura legislativa ordinaria.

Il passaggio alla procedura ordinaria, che non richiede l'unanimità, è teoricamente possibile, in base all'articolo 48, par. 7, Tue[21], anche se non privo di difficoltà, poiché la relativa decisione presuppone anch'essa l'unanimità.

7. La giustificazione di un'imposta propria dell'Unione

La giustificazione economica e politica, ma anche giuridica, di un'imposta europea è tema tanto complesso da poter essere solo abbozzato in queste righe. Il rigore col quale si è esclusa, in questi anni, una potestà impositiva europea è

[18] In tema, Ragucci 2012, 410 e 445, che propone appunto di recuperare lo strappo di cui nel testo impiegando il principio di democraticità quale contro limite rispetto alle regole comunitarie, che imporrebbero ai cittadini di uno Stato membro il dovere di concorrere anche alle spese di altri Stati. Secondo l'autore, il dovere di solidarietà, corrispondente al concorso alle spese pubbliche, può ben esplicarsi verso i cittadini di altri Stati dell'Unione, purché sia stabilito nel rispetto delle procedure democratiche nei singoli Stati membri. Si avrebbe insomma una solidarietà tra cittadini europei ma 'dal basso', cioè secondo le regole nazionali. Il punto è ripreso oltre nel testo.

[19] L'art. 10, Tue, stabilisce che i cittadini sono rappresentati nell'Unione dal Parlamento europeo, i cui membri, per l'art. 14, sono eletti a suffragio universale, diretto, libero e segreto.

[20] Resterebbe poi aperto il problema del coordinamento tra governo centrale e Stati membri in un ipotetico coordinamento dei diversi livelli impositivi, affrontato da Majocchi 2022.

[21] Che la Commissione non ha finora considerato per le decisioni sulle risorse proprie: *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, COM(2019) 8 final, 15 gennaio 2019, su cui Dourado 2019, 341.

inversamente proporzionale allo sforzo profuso nella ricerca di diverse ragioni, in base alle quali avrebbe forse potuto argomentarsi una soluzione positiva.

E dunque speculando sul tema, un'imposta europea sembra potersi collegare sia, in un'ottica più finanziario-economica, ai benefìci assicurati dall'ordinamento europeo – in particolare, dal mercato unico – sia, in termini più giuridici, all'appartenenza alla collettività europea ed al dovere di solidarietà nel concorso alle relative spese, che da quella deriva[22].

Il principio del beneficio si staglia evidente. L'ordinamento europeo assicura infatti agli operatori economici notevoli benefìci, consistenti sia in diritti giuridicamente tutelati, sia in veri 'beni pubblici europei'.

Quanto ai diritti, le imprese europee accedono ad un mercato di oltre cinquecento milioni di consumatori, in condizioni di libera concorrenza e senza barriere commerciali, dove – grazie alle libertà fondamentali – possono reperire i fattori produttivi a condizioni concorrenziali, produrre e vendere liberamente.

I 'beni pubblici europei' si collegano invece a settori in cui ha politicamente ed economicamente senso un intervento dell'Unione, perché quello nazionale costerebbe troppo e sarebbe meno efficiente (in argomento Fontana 2022). Vi rientrano soprattutto le politiche relative al mercato unico, anche digitale: programmi per la digitalizzazione, la regolamentazione e la protezione dei traffici commerciali che si svolgono tramite *internet*, l'abolizione delle tariffe di *roaming*, gli investimenti in infrastrutture e i fondi per la ricerca e lo sviluppo, tutti finanziati dal bilancio europeo.

Vieppiù, le imprese europee beneficiano di bassi costi del capitale, grazie alle politiche monetarie della Banca Centrale Europea, che possono poi raccogliere anche su mercati finanziari stabili e regolamentati, grazie alla supervisione dell'Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati.

Potrebbero elencarsi molti altri vantaggi. Importa però sottolineare che si tratta di condizioni difficilmente rinvenibili in altri mercati, che rendono quello europeo davvero unico, non solo per dimensioni[23]; e che ricevono effettiva attuazione e protezione giuridica tramite le istituzioni comunitarie, Corte di giustizia e Commissione europea su tutte.

[22] Il principio del beneficio nasce nella scienza delle finanze per ripartire i costi di servizi pubblici divisibili; in quanto tale, è stato assunto a criterio giuridico di giustificazione dei prelievi tributari destinati a finanziarli. È stato nondimeno di recente rivalutato anche nella giustificazione delle imposte, notoriamente scollegate da un'attività pubblica, da Stevanato 2014, 57-67 e 86, ove si legge: «(...) si pagano cioè i tributi non soltanto perché si dispone di una ricchezza, ma altresì in quanto quella ricchezza si è potuta formare e/o ha potuto essere goduta anche grazie all'azione dello Stato»; Stevanato 2019, 17-20. La dottrina dominante giustifica invece le imposte in base al dovere di solidarietà economica e sociale, sancito dall'art. 2, Cost. Per tutti: Moschetti 1973, 59; Fedele 2006, 8; Falsitta 2014.

[23] In base ai dati della Commissione europea riferiti al 2018, il mercato unico conta più di 500 milioni di consumatori e circa 21 milioni di piccole e medie imprese, per un prodotto interno lordo di oltre 15.000 miliardi di euro. Si stima inoltre che 17 milioni di europei vivano o lavorino in uno Stato membro diverso da quello di nazionalità.

Più che dalle finanze nazionali, come accade ora, il costo di questi vantaggi dovrebbe allora esser meglio finanziato dai soggetti che direttamente ne beneficiano, che sono i cittadini e le imprese europee. L'imposta europea, insomma, può vedersi come strumento di finanziamento dei servizi pubblici offerti dalle istituzioni europee, ed in particolare del mercato unico.

Il reddito nazionale lordo, in base al quale avviene oggi la ripartizione dei 'costi' di funzionamento dell'Unione e dei suoi beni pubblici, rappresenta invece un indice grezzo ed inadatto ad un *equo* riparto del costo dei beni europei: sia perché chiama a contribuire gli Stati, anziché i soggetti che ne beneficiano, sia perché non esprime la somma delle capacità contributive dei produttori-contribuenti (essendo calcolato per fini diversi da quelli fiscali). In più, non distingue i singoli produttori di beni e servizi e ripartisce perciò le spese europee indistintamente.

Insomma, il RNL non soddisfa né il principio del beneficio né quello di capacità contributiva, che costituiscono i due principali criteri di riparto delle spese pubbliche, anche nell'ordinamento europeo[24]. Inoltre, non può per natura cogliere nemmeno l'altro fondamento del dovere contributivo, quello solidaristico, che deriva dall'appartenenza alla collettività europea.

Vi è, invero, uno stretto collegamento tra appartenenza alla *stessa* comunità e dovere tributario: essere parte della prima comporta l'obbligo di concorrere al finanziamento delle funzioni da essa demandate alle proprie istituzioni, nell'interesse generale (su questo collegamento, già Berliri 1945, 336; Fedele 2006, 3; Falsitta 2013, 761). L'ampiezza di queste funzioni determina la misura del fabbisogno e della capacità finanziaria di quella comunità e, di conseguenza, il concorso dei singoli. Potendo poi la misura di quel concorso eccedere i vantaggi ricevuti da ognuno, il dovere è definito solidaristico, ancorché il singolo porti comunque un innegabile interesse alla sopravvivenza della collettività – ed in questo senso assume rilievo anche per l'imposta il principio del beneficio[25].

Un'imposta europea, destinata a finanziare le spese che l'Unione è chiamata a sostenere per i consociati, si giustificherebbe ed al tempo stesso valorizzerebbe questo collegamento tra collettività europea e dovere tributario di solidarietà, più dei trasferimenti nazionali – che espungono completamente il cittadino dalla vicenda fiscale.

La cittadinanza europea e le posizioni di vantaggio giuridicamente tutelate, che essa attribuisce, unitamente ai valori fondanti l'ordinamento europeo, co-

[24] Sulla limitata rilevanza del principio di capacità contributiva nell'ordinamento europeo, Bizioli 2005, 233; Bizioli, e Reimer 2020. Ricorda comunque Barassi 2014, 173, che questo principio è previsto in – o ricavato in via interpretativa da – più costituzioni europee e può quindi considerarsi un principio generale del diritto europeo.

[25] Il collegamento tra appartenenza alla comunità, potenziale godimento dei servizi pubblici forniti dallo Stato e ricchezza tassabile, la cui produzione quei servizi hanno favorito, non implica una corrispondenza millimetrica tra servizi ed imposta, come fosse un corrispettivo, ma solo una correlazione positiva. L'imposta non diventa mai, cioè, un prezzo politico, come rileva Stevanato 2014. L'opinione dominante, che rifiuta in toto il beneficio, considera esclusivamente il profilo funzionale dell'imposta, il cui presupposto non richiama quasi mai l'idea dello scambio, con l'unica eccezione del registro.

muni a tutti gli Stati membri, indubbiamente unificano i singoli in una collettività. Senza considerare, poi, che già esiste anche un legame *politico* tra cittadini e Unione e tra i cittadini stessi, eleggendo essi i membri del Parlamento europeo.

Vero è che non può forse ancora parlarsi di una vera comunità sociale europea[26]; e che manca un'amministrazione finanziaria europea, cui sia affidato il compito di determinare i presupposti economici collocati nel territorio europeo (Lupi 2017, 72). Ma il primo sarebbe un problema, forse, se si tassassero le persone, anziché le imprese (come proponiamo); il secondo può forse superarsi se si considera che la funzione tributaria può anche esser esercitata dalle Amministrazioni nazionali per conto dell'Unione Europea.

Il vero nodo, a ben vedere, è la configurazione di un dovere tributario che non si svolga solo 'in alto', a livello degli Stati, ma anche e soprattutto 'in basso', cioè *tra* cittadini europei.

Sul tema, davvero ampio, si registra una certa resistenza nella dottrina anche economica, per la quale una redistribuzione dei redditi è possibile solo localmente, non tra macro-comunità territoriali distanti tra loro (Majocchi 2022).

Pur non potendolo esplorare *funditus*, si può far notare come la solidarietà – anche tra popoli – sia uno degli obiettivi del TUE (Polacchini 2022; Pezzini 2022; Biondi et al. 2018) ed abbia comunque trovato indiretta espressione nella già citata proposta della Commissione europea, che prevede l'emissione di titoli di debito garantiti dal bilancio europeo (quindi, da tutti gli Stati membri, seppur in misura diversa). Inoltre, il collegamento tra dovere tributario e solidarietà è stato ravvisato non solo nella Costituzione italiana, ma anche in quella di importanti Stati membri, come Francia, Spagna e Germania[27]. Può, quindi, legittimamente essere considerato anche un principio del diritto dell'Unione europea.

In definitiva, un'imposta europea sembra poter valorizzare sia il principio del beneficio che il dovere solidaristico, radicato nell'appartenenza ad una comunità europea. In questo senso, essa chiamerebbe a concorrere i singoli cittadini per i vantaggi derivanti dall'appartenenza alla UE, in misura corrispondente ad una situazione economica qualificata, razionalmente collegabile al mercato unico.

Lungi dall'essere una forzatura, l'accostamento tra beneficio e solidarietà deriva necessariamente dalle limitate funzioni che svolge l'Unione, cui corri-

[26] Così, Farri 2019, spec. pp. 178, 194-5, 198-200, il quale sottolinea che, in mancanza di una collettività, manca un interesse generale da soddisfare con le imposte. Il punto su cui dissentiamo è forse più sociologico che giuridico, tale essendo il concetto di collettività. Importa però segnalare che in altre esperienze storiche – es., quella americana – il problema dell'attribuzione del potere impositivo al governo centrale (da parte degli Stati membri) era legato alla definizione delle regole per la rappresentanza popolare, che non si sapeva se concedere anche agli schiavi – non tanto alla esistenza di una vera comunità, ché gli Stati dell'unione mettevano capo a comunità molto diverse tra loro; sul punto, Seligman 1914, 548.

[27] In base ad un'indagine condotta sia su base documentale, sia tramite interviste di corrispondenti esteri, scelti in prevalenza tra Paesi di *civil law*. Tra gli altri ordinamenti esaminati, vi sono quelli di: Austria, Bulgaria, Polonia, Slovacchia ed Ungheria, nelle cui costituzioni non è sempre dato trovare un chiaro nesso tra dovere contributivo e solidarietà.

sponde un altrettanto limitato potere impositivo, che può unicamente riferirsi a manifestazioni di ricchezza collegate a indici di ricchezza prevalentemente reali[28].

8. Presupposto, soggetti passivi e aliquota

Un'imposta radicata sui princìpi del beneficio e della solidarietà dovrebbe, da un lato, collegarsi razionalmente ai vantaggi assicurati dall'ordinamento europeo; dall'altro, commisurarsi a una situazione economica qualificata, economicamente valutabile ed espressiva di capacità contributiva[29].

La definizione del presupposto è importante perché identifica la *ratio* del tributo, inteso come istituto giuridico. Ad esso va perciò conformata tutta la sua disciplina sostanziale, dai soggetti passivi alla base imponibile, nel rispetto dei princìpi di uguaglianza e di non discriminazione (su questi profili, v. la giurisprudenza costituzionale segnalata da Fedele 2019, 121; Amatucci 1998; Pistone 2018, 154).

Coerente con la sua duplice *ratio*, il presupposto dell'imposta europea potrebbe essere individuato nel possesso di un reddito derivante dall'esercizio di un'attività d'impresa *nel e grazie al* mercato unico. Suo oggetto economico potrebbe allora essere il *risultato* dell'attività, ossia una grandezza che inglobi – ancorché non misuri precisamente – i benefìci goduti dall'impresa, espressi dalla nozione di valore aggiunto europeo, cui gli economisti hanno dedicato numerosi studi (Candau e Le Cacheux 2017).

Si tratta di una prospettiva non nuova, già impiegata dagli economisti per giustificare le – diverse – *business taxes*, che considera il mercato unico come un fattore della produzione[30].

L'imposta propria colpirebbe le imprese europee non solo quali beneficiarie delle politiche europee, ma anche perché esse, operando nel mercato unico, esprimono una capacità contributiva speciale ed aggiuntiva rispetto agli operatori locali (p.es.: artigiani, piccoli commercianti e professionisti).

Come detto, il presupposto dev'essere specificamente collegato all'ordinamento europeo e, in particolare, ai benefìci derivanti dal mercato unico. Il criterio di collegamento sarà per lo più *reale*, ossia inerente all'attività produttiva del reddito.

Soggetti passivi sono quindi tutti gli enti – anche non societari – che producono reddito d'impresa, per la parte derivante dal mercato unico: quindi, i soggetti passivi delle imposte societarie nazionali, residenti e non residenti nella UE.

[28] Che cioè non abbraccino tutte le manifestazioni di ricchezza riconducibili al contribuente, ma singole categorie di essa: sul punto, Fedele 2002, 451.

[29] Si discute da tempo, soprattutto in dottrina, intorno alla patrimonialità dell'indice di ricchezza, se esso debba cioè contenere le risorse patrimoniali per assolvere il tributo. La dottrina maggioritaria lo ritiene un requisito essenziale: per tutti, Moschetti 1973. Di recente, si è però fatta strada l'opinione negativa, affermata, in particolare, da Gallo 2007, 79.

[30] Come l'imposta regionale sulle attività produttive e le (diverse) *taxe professionnelle* francese e *Gewerbesteuer* tedesca, tutte aventi per presupposto l'esercizio dell'attività economica e per oggetto il valore aggiunto prodotto. Tra gli economisti, si ricordano: Colm 1955, 44; Colm 1939, 369; Studenski 1940, 621. In tema di Irap, vd. Gallo 1998, 627; Gallo 2002, 657; per un'analisi critica, Schiavolin 2007.

Sia i residenti sia i non residenti sarebbero tassati per i soli redditi specificamente collegati al mercato unico. Per i non residenti, sarebbero imponibili i soli redditi derivanti da stabili organizzazioni nell'Unione Europea; per i soggetti residenti, non sono imponibili i redditi prodotti mediante stabili organizzazioni site fuori dalla UE, né gli utili distribuiti da società partecipate residenti in Stati terzi.

La residenza andrebbe determinata in base a criteri sostanziali. Pur non essendo sempre facile da individuare, potrebbe applicarsi il criterio del centro di direzione effettiva, ben consolidato nella prassi internazionale (come previsto dalla direttiva CCTB; sul punto, Maisto 2012, 315).

L'imposta dovrebbe, per intuibili ragioni di uguaglianza, applicarsi anche agli imprenditori individuali e ai soci di società personali, ma ciò significherebbe imporre loro le complesse regole di determinazione dell'imponibile previste per le grandi imprese. Sembra perciò opportuno escluderli dal campo di applicazione dell'imposta, per prevalenti esigenze di semplificazione.

Le imprese non residenti nell'Unione sarebbero tassate solo per i redditi prodotti nel mercato unico. Per considerarsi imponibili, i redditi devono derivare da attività ivi svolte tramite stabile organizzazione, che è istituto anch'esso consolidato.

La nozione di stabile organizzazione andrebbe in effetti adattata alle peculiarità delle imprese digitali, che operano in modo totalmente diverso da quelle 'materiali' (cfr. Hongler, e Pistone 2015). Essa è però oggetto di accesa discussione in sede internazionale, dove se ne propone l'estensione e finanche il superamento per forme di tassazione sui ricavi, imperniate su diversi criteri di collegamento[31]. Al di là di come si deciderà di strutturare l'imposizione su queste imprese, sembra che il valore aggiunto da esse prodotto derivi dal mercato unico digitale, sullo sfruttamento del quale andrebbe pertanto radicata l'imposta europea.

L'aliquota dell'imposta europea potrebbe fissarsi tra l'1 e il 6 per cento (come proposto dalla Commissione europea[32]), per consentire una certa libertà nella manovra del gettito.

Infine, per ragioni di semplificazione e di coerenza interna del tributo, potrebbe essere prevista una soglia di esenzione per i redditi minimi, sull'assunto che le imprese che non superano un certo volume di ricavi, eventualmente combinato con altri indicatori, non sfruttano il mercato unico.

[31] Vd. Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM(2018) 147 final, 21 marzo 2018, per una nuova definizione di stabile organizzazione virtuale; Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018, per un'imposta sui ricavi da servizi digitali; OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, ove si propongono anche nuovi criteri di collegamento.

[32] Cfr. Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018, p. 4.

9. La base imponibile.

La base imponibile indica il valore cui è applicata l'aliquota, per calcolare l'imposta (lorda). È, dunque, parametro di commisurazione del fatto tassabile, di cui l'imposta rappresenta una frazione.

La determinazione della base imponibile presuppone la selezione, la qualificazione e la misurazione dei fatti economici rilevanti, in conformità sia alla *ratio* del tributo sia alle spesso confliggenti esigenze del diritto tributario (unitarietà della base imponibile, eliminazione di doppie imposizioni e salti d'imposta, contrasto ad evasione ed elusione, certezza del rapporto tributario, etc.; per tutti: Tinelli 1991; Zizzo 2018, 3, anche per riferimenti). In questa sede, se ne possono quindi tracciare solo i profili generalissimi.

Per esprimere il valore aggiunto prodotto dalla *EU allegiance*, la base imponibile dovrebbe essere determinata in base ai seguenti princìpi: *a)* per sottrazione, ossia sottraendo i costi dai ricavi; *b)* su base contabile e per competenza; *c)* su base reddituale, quindi al netto degli investimenti, per la quota di ammortamento imputabile all'esercizio; *d)* su base effettiva, cioè computando tra i ricavi il valore dei prodotti realizzati nell'esercizio, anche se invenduti, e detraendo il costo dei beni intermedi immessi nel ciclo produttivo, anche se acquistati in anni precedenti; *e)* tenendo conto dei componenti relativi alle esportazioni, ma non di quelli inerenti a beni, servizi e fattori produttivi importati (che inglobano beni e servizi prodotti fuori dal mercato unico); *f)* per singola entità giuridica (salvo il consolidamento, su cui *infra*).

Onde evitare che le diverse normative degli Stati membri portino a diverse determinazioni dell'imponibile, devono essere applicate norme comuni per il calcolo della base imponibile. L'applicazione della direttiva sulla base imponibile comune dell'imposta sulle società[33] – anche alle società che non fanno parte di gruppi – è, dunque, una precondizione.

La direttiva CCTB mira a determinare un imponibile il più possibile unitario e indipendente dal sistema contabile applicato dall'impresa (principio del doppio binario)[34]. Poiché, però, prevede regole di rilevazione, qualificazione, imputazione e misurazione in parte diverse da quelle contabili – e talora anche da quelle previste ai fini delle imposte sui redditi societari – richiede alle imprese di operare alcune variazioni rispetto al risultato di bilancio[35].

[33] Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società* [CCTB; N.d.a], COM(2016) 685 final, 25 ottobre 2016. Per un'introduzione, Lang et al. 2008a.

[34] È il principio dell'unitarietà della base imponibile, corollario del principio di uguaglianza, che implica indifferenza delle regole di calcolo dell'imponibile fiscale rispetto all'utile civilistico. Va comunque detto che le differenze tra regole contabili nazionali ed internazionali sono state attenuate dalle direttive 51/2003/CE e 2013/34/Ue. Per tutti, Zizzo 2014, 1303.

[35] Ad esempio, la direttiva CCTB considera imponibili anche gli incrementi di valore maturati sulle attività detenute per la negoziazione (art. 21). Quanto alle regole di rilevazione, non richiede la previa imputazione dei costi a conto economico, ma solo il loro sostenimento (che coincide grosso modo con la competenza prevista dal nostro art. 109, 1° comma, Tuir). Prevede infine regole particolari per l'identificazione e la rilevazione delle attività ammortizzabili (art. 33).

La *misurazione* dell'imponibile – cioè, le regole che stabiliscono *in quale misura* determinati componenti, già rilevati, qualificati e imputati a periodo, concorrono alla formazione della base imponibile – può seguire diversi modelli:

a) modello dell'addizionale. Le caratteristiche strutturali e permanenti del mercato unico consentono di costruire l'imposta propria come un'addizionale delle imposte societarie nazionali. Si dovrebbe semplicemente applicare l'aliquota dell'imposta europea all'imponibile determinato ai fini della direttiva CCTB, salve talune variazioni (come quelle in aumento per le importazioni), sull'assunto che *tutta* l'attività dell'impresa abbia beneficiato del mercato unico[36].

b) modello della sovraimposta. Cambiando l'imponibile rispetto alle imposte societarie nazionali, sembra più corretto riferirsi ad una sovraimposta, cioè appunto un'imposta ottenuta riducendo la base imponibile CCTB. Le variazioni in diminuzione dovrebbero determinare il reddito che l'impresa avrebbe conseguito in assenza del mercato unico, sì da individuare l'extra-profitto generato dalla *EU allegiance*. Si potrebbero considerare non tassabili alcuni ricavi e deducibili alcuni costi figurativi, idealmente collegati all'abolizione delle barriere commerciali tra Stati membri. In tal modo, si potrebbero anche prevedere apposite variazioni per le imprese digitali (ove si decidesse di assoggettarle ad un'imposta di tipo reddituale).

c) modello del consolidamento. Un diverso criterio consiste nel consolidare gli imponibili (prodotti nel mercato unico) del gruppo societario presso la controllante e poi estrarne la porzione da assoggettare all'aliquota europea. Consolidata la base imponibile, secondo le regole CCTB senza variazioni, occorre allocare all'Unione la frazione che riflette il contributo del mercato unico[37].

La misurazione di questa frazione dovrebbe basarsi su una 'chiave allocativa' che ponderi i fattori produttivi collegati al mercato unico. Possono considerarsi, a tal fine, i fattori proposti nella direttiva CCCTB[38], opportunamente modificati. Maggior peso dovrebbero avere i componenti reddituali relativi a finanziamenti e incentivi ottenuti tramite fondi europei, agli *asset* immateriali con essi acquisiti o generati, ai dipendenti provenienti da altri Stati membri e così via.

Quest'ultimo modello presenta diversi vantaggi: *a)* evita il 'doppio binario' delle variazioni all'imponibile CCTB; *b)* agevola l'attuazione dell'imposta, perché consolida gli imponibili delle singole consociate, anziché tassarli separatamente; *c)* consente un'allocazione dell'imponibile ritenuta più equa rispetto ai criteri della fonte e della residenza, perché fondata (solo) sul luogo di svolgimen-

[36] Come nella proposta della Commissione europea, che però non prevede variazioni ulteriori rispetto a quelle stabilite dalla proposta di direttiva CCTB: cfr. Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018, p. 4.

[37] È il *formulary apportionment method*, impiegato da tempo in Svizzera, negli Stati Uniti e, in termini semplificati, anche ai fini della nostra Irap (oltre che nella proposta di direttiva CCCTB).

[38] Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)*, COM(2016) 683 final, 25 ottobre 2016.

to dell'attività produttiva (cfr. Avi-Yonah 2015, 7; Garcia Antòn 2016, 181); *d)* misura con maggior precisione il valore aggiunto europeo[39]; *e)* consentirebbe – nel caso – di discriminare l'imposizione delle imprese digitali, valorizzandone i fattori produttivi, tipicamente immateriali.

10. Coordinamento con le imposte nazionali

Merita accennare ad alcuni aspetti particolari della base imponibile e di coordinamento con i tributi nazionali.

Qualunque metodo si adotti per la determinazione dell'imponibile, vanno mantenute ed eventualmente rafforzate le norme che contrastano l'artificioso trasferimento di utili verso Stati terzi (tramite delocalizzazione di cespiti reddituali) e la sottrazione ad imposizione di ricavi provenienti sempre da Stati terzi[40].

Senza consolidamento dei redditi di più affiliate appartenenti al medesimo gruppo, tecnicamente non necessario, le transazioni tra società dello stesso gruppo mantengono rilevanza fiscale e i redditi vanno determinati al valore normale. La normativa *transfer pricing* continua inoltre ad applicarsi alle cessioni e prestazioni fatte da società o stabili organizzazioni, localizzate nella Ue, *a favore di* consociate di Stati terzi (mentre sono indeducibili i costi relativi a importazioni da Stati terzi).

Non si avrebbe doppia imposizione (economica) tra società e soci. L'imposta europea colpirebbe infatti il 'valore aggiunto europeo', incluso nel reddito d'impresa, solo alla produzione. Restano quindi indeducibili, per l'impresa, ed irrilevanti, per il percettore, sia i dividendi sia le plusvalenze. Restano pure irrilevanti i componenti reddituali e patrimoniali derivanti dalle riorganizzazioni societarie (già fiscalmente neutre nell'imposta sui redditi).

L'imposta europea sarebbe deducibile dall'imponibile delle imposte societarie[41]. Nelle situazioni intra-comunitarie, è lo Stato che ha titolo di tassare il reddito a dover riconoscere una deduzione per l'imposta europea. Si eviterebbe così anche la doppia imposizione internazionale all'interno dell'Unione.

Permarrebbe forse la doppia imposizione nei rapporti con gli Stati terzi, dato che i trattati contro le doppie imposizioni non consentono di recuperare un'imposta diversa dalle imposte sul reddito e sul capitale, per di più levata per conto della Ue, che non ne è parte. Andrebbero quindi modificati i trattati.

Non sembra poi porsi un problema d'integrazione con le vigenti imposte personali sul reddito, perché l'imposta europea non colpirebbe le distribuzio-

[39] Che non dovrebbe rappresentare semplicemente un extra-profitto, come nel metodo precedente, ma una specifica componente del reddito dell'impresa europea.

[40] La situazione opposta non può verificarsi, essendo i costi relativi alle importazioni di beni e servizi indeducibili. Si tratta dei 'pagamenti ibridi', disciplinati dalla dir. 2017/952/Ue del 29 maggio 2017, su cui Maisto 2019, 610-1.

[41] Quando un'imposta è computata sull'imponibile di un'altra imposta, il principio di capacità contributiva esige un qualche coordinamento tra i due prelievi, per contenerne la sovrapposizione; cfr. De Mita1966, 352.

ni ai beneficiari finali, né si applicherebbe ad imprenditori individuali e società di persone.

Infine, senza una rimodulazione automatica dei trasferimenti nazionali basati sull'RNL, suggerita in precedenza per compensare la riduzione del gettito nazionale dell'imposta societaria, potrebbero valutarsi meccanismi perequativi *tra Stati* (a favore di quelli che perdano più imponibile). Ciò renderebbe politicamente più accettabile l'imposta europea e la formula di riparto esposta in precedenza.

11. Profili dell'accertamento, della riscossione e processuali

Accertamento e riscossione dovrebbero essere affidati ad uffici dedicati delle Amministrazioni nazionali. Per i gruppi societari, potrebbero essere accentrate presso l'Amministrazione dello Stato in cui ha sede la capogruppo[42].

Ciò non trasformerebbe quella europea in un'imposta nazionale, poiché creditore del tributo rimarrebbe sempre l'Unione (che lo ha anche istituito). Occorrerebbe però riconoscere una remunerazione agli Stati per l'attività delle Amministrazioni: un aggio della riscossione, già previsto per le risorse proprie tradizionali, da calcolare in modo tale da non gravare sui contribuenti e, al contempo, non erodere troppo le entrate europee. Al limite, si potrebbero prevedere compensazioni finanziarie tra Stati e Unione, come nel federalismo fiscale (Salvini 2017, 422).

Questa opzione appare più pratica ed efficiente dell'altra, pure non peregrina, di istituire un'Amministrazione fiscale europea.

Andrebbero poi estese all'imposta europea le garanzie procedimentali attualmente previste per i contribuenti a fronte dei tributi nazionali, il più possibile standardizzate in tutti gli Stati membri[43]. Come andrebbero estesi all'imposta europea i privilegi e le garanzie che assistono l'accertamento e la riscossione dei tributi nazionali: l'immediata esecutività degli avvisi d'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, le garanzie e le semplificazioni della riscossione coattiva tributaria, ecc.

La giurisdizione sulle controversie relative all'imposta europea dovrebbe spettare per materia alla Corte di giustizia, ma limitatamente all'atto istitutivo dell'imposta propria; non sui singoli atti spiccati dalle Amministrazioni nazionali, che dovrebbero essere impugnabili dinnanzi ai giudici nazionali.

L'Italia non dovrebbe integrare la normativa processuale interna, che è già applicabile agli atti di recupero delle risorse proprie, anche nella sospensione cautelare, nell'esecutività delle sentenze e nei rimborsi. L'articolo 68, comma 3-*bis*, d.lgs. 546/92, esclude sì la riscossione frazionata, in pendenza di giudizio, dei tributi costituenti risorse proprie, ma non deroga alle norme sulla sospensione giudiziale degli atti impugnati, né a quelle relative all'esecutività immediata

[42] L'interesse degli Stati alla corretta attuazione della normativa tributaria di altri enti sovrani è giuridicamente rilevante e riconosciuto da tempo; vd. Fedele 1999, 53.

[43] Si potrebbe pensare ad uno statuto 'europeo' dei diritti del contribuente.

delle sentenze di annullamento degli atti e al conseguente obbligo di rimborso (su questi profili, Gioè 2019, 774).

Sul versante sanzionatorio, basterebbe estendere alle violazioni relative all'imposta europea le sanzioni oggi previste per le risorse proprie, come l'Iva.

12. Conclusioni

Un'imposta europea avrebbe i seguenti vantaggi finanziari: *a) potenziamento* delle risorse proprie; *b) stabilità* del gettito; *c) invarianza* dei saldi nazionali e dell'imposizione sulle imprese.

Avrebbe inoltre i seguenti vantaggi tecnici, istituzionali e politici: *a) autonomia,* perché aumenterebbe la potestà fiscale dell'Unione, consentendole di raggiungere obiettivi irrealizzabili per gli Stati membri; *b) accettabilità,* perché colpirebbe gli enti collettivi, non le persone fisiche; *c) semplicità e costi applicativi contenuti,* perché non richiederebbe un'apposita disciplina formale, potendo adattarsi quella già prevista per altri tributi; *d) efficiente allocazione delle risorse ed equità,* perché stabilirebbe regole uguali per tutte le imprese che operano nel mercato unico (*level playing field*) e collegherebbe la spesa per i beni europei e i suoi beneficiari, chiamandoli a concorrervi in ragione della capacità contributiva; *e) solidarietà e visibilità delle politiche europee,* perché renderebbe tangibile il legame tra chi dà, a mezzo dell'imposta, e chi riceve, in termini di servizi o beni pubblici con essa finanziati (che non necessariamente coincidono).

Il presupposto impositivo – il possesso di un reddito derivante dall'esercizio di un'impresa nel mercato unico – consentirebbe di saldare il principio del beneficio con quello di solidarietà (economica e sociale), chiamando a concorrere coloro che beneficiano del mercato unico ed appartengono alla collettività europea.

Si sono tuttavia evidenziati i *deficit* – necessariamente da correggere – del procedimento di approvazione dell'imposta europea, che non valorizza abbastanza il ruolo del Parlamento né, quindi, il fondamentale principio del consenso al tributo.

Diversi punti meriterebbero di essere ulteriormente approfonditi: ad esempio, se occorra prevedere un qualche coordinamento con i tributi regionali, come l'Irap; quali aggiustamenti prevedere rispetto alle norme della direttiva CCTB; quali regole particolari per il calcolo dell'imponibile di imprese finanziarie e *digital companies* (considerato peraltro che queste ultime non sono tutte uguali).

Sono queste, però, questioni tecniche, che possono ben essere risolte, se si è d'accordo sui princìpi. Come si è cercato di spiegare, insomma, l'imposta europea non è un'utopia. La speranza è quindi che la discussione possa su queste basi continuare e dare presto buoni frutti.

Riferimenti bibliografici

Allorio, A. 1964. "Intorno alla natura dei prelievi generali effettuati dalla Ceca ed ai prelievi spettanti a quest'ultima." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* II: 3-36.

Amatucci, F. 1998. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Padova: Cedam.
Avi-Yonah, R. S. 2015. "Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals." *Public Law and Legal Theory Research Paper,* University of Michigan 15-012.
Barassi, M. 2014. "La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica." In *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva,* a cura di G. Melis, e L. Salvini. 173-196. Padova: Cedam.
Basilavecchia, M. 2009. "L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea." *Rivista di diritto tributario* I: 361-400.
Berliri, L. V. 1945. *La giusta imposta*. Roma.
Biondi, A. et al. 2018. *Solidarity in EU Law. Legal Principle in the Making*. Cheltenham – Northampton: Edward Elgar Publishing.
Bizioli, G. 2005. "Imposizione e Costituzione europea." *Rivista di diritto tributario* I: 233-259.
Bizioli, G. 2008. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova: Cedam.
Bizioli, G., e E. Reimer. 2020. "Equality, ability to pay and neutrality." In Panaji, C. H. J. I., Haslehner W. e E. Traversa, *Research Handbook on European Union Taxation Law,* 51-74. Cheltenham – Northampton: Edward Elgar Publishing.
Bizioli, G. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea,* a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Boria, P. 2004. *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*. Torino: Giappichelli.
Boria, P. 2013. *Lo Stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*. Padova: Cedam.
Burgio, M. 1978. "La politica fiscale della C.E.: bilancio e prospettive." *Diritto e pratica tributaria* I: 1121-1141.
Candau, V. F., e J. Le Cacheux. 2017. "Corporate Income Tax as a Genuine Own Resource." <hal-01847937> <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01847937> (2021-03).
Cipollina, S. 2006. "La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale." In *Diritto tributario e Corte costituzionale,* a cura di L. Perrone, e C. Berliri. 163-184. Napoli: Esi.
Colm, G. 1939. "The Basis of federal Fiscal Policy." *Taxes* 6: 338.
Colm, G. 1955. *Essays in Public Finances and Fiscal Policy*. New York: Oxford University Press.
De Mita, E. 1966. "Capacità contributiva e detrazione di imposta da imposta." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze»* II: 352.
Di Pietro, A. 2012. "Il consenso all'imposizione e la sua legge." *Rassegna tributaria*: 11-51.
Dourado, A. P. 2019. "The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters." *Intertax* 47: 341-244.
Falsitta, G. 2013. "Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea costituente." *Rivista di diritto tributario* I: 762-849.
Falsitta, G. 2014. *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*. Milano: Giuffrè.
Fantozzi, A. 2003. "Un'occasione sfumata?." *Rivista di diritto tributario* V: 97-104.
Farri, F. 2019. "Sovranità tributaria, e nuovi luoghi dell'economia globale." *Diritto pubblico*: 145-209.

Fasone, C., Lupo N., e A. Vauchez. 2020. *Parlamenti e democrazia in Europa. Federalismi asimmetrici e integrazione differenziata*. Bologna: il Mulino.
Fedele, A. 1994. "La riserva di legge." In *Trattato di diritto tributario. Il diritto tributario e le sue fonti*, diretto da A. Amatucci, volume I, t. 1°. 157-200. Padova: Cedam.
Fedele, A. 1999. "Prospettive e sviluppi dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie." *Rassegna tributaria*: 49-58.
Fedele, A. 2002. "Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 450-479.
Fedele, A. 2006. "La funzione fiscale e la «capacità contributiva»." In *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone, e C. Berliri. 1-23. Napoli: Esi.
Fedele, A. 2018. "La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale." *Rivista di diritto tributario* I: 1-19.
Fedele, A. 2019. "Non discriminazione ed intrinseca congruità nella disciplina sostanziale del tributo." In *Per un nuovo ordinamento tributario*, t. 1°, a cura di C. Glendi et al. 121-134. Milano-Padova: Wolters Kluwer – Cedam.
Fontana, O. 2022. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Gallo, F. 1998. "Ratio e struttura dell'i.r.a.p.." *Rassegna tributaria*: 627-644.
Gallo, F. 2002[5]. "Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)" *Enc. dir.*, Milano: Giuffrè.
Gallo, F. 2007[1]. *Le ragioni del fisco*. Bologna: il Mulino.
Garcia Antòn, R. 2016. "The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?." *World Tax Journal* 8: 147-192.
Gioè, C. 2019. "Sull'esecuzione delle sentenze tributarie nei confronti dell'Agenzia delle dogane." *Rassegna tributaria*: 774-787.
Hongler, P., e P. Pistone. 2015. "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy." *IBFD White Papers*.
Keohane, R. O. 1990. "Multilateralism: An Agenda for Research." *International Journal* 45: 731-764.
Lang et al., eds. 2008a. *Common Consolidated Corporate Tax Base*. Vienna: Linde Verlag.
Lang et al., eds. 2008b. *EU-Tax*. Vienna: Linde Verlag.
Letizia, L. 2005. *Il Bilancio comunitario: ruolo e funzioni nella politica economico-finanziaria dell'Unione Europea*. Napoli: Esi.
Lupi, V. R. 2017. *Diritto amministrativo dei tributi*. Roma: Castelvecchi.
Maisto, G. 2003. "Progetto Costituzione Europea. Appunti di lavoro." *Rivista di diritto tributario* V: 124-135.
Maisto, G. 2012. "Il significato di "contribuente residente" e "contribuente non residente" nella proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società." *Rivista di diritto tributario* I: 316-348.
Maisto, G. 2019. "L'attuazione "ragionata" delle raccomandazioni BEPS e della direttiva anti-elusione nell'ordinamento tributario italiano." In *Per un nuovo ordinamento tributario*, t. 1°, a cura di C. Glendi et al. 606-621. Milano-Padova: Wolters Kluwer – Cedam.
Majocchi, A. 2015. "Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 467-487.
Majocchi, A. 2022. "*Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile*." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà*

e nuova cittadinanza europea, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Mastroiacovo, V. 2013. "Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria." In *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, e T. Tassani, 3-26. Padova: Cedam.
Melis, G. 2007. "Coordinamento fiscale nell'Unione Europea" *Enc. dir.*, Ann. I. 394-418. Milano: Giuffré.
Micheli, G. A. 1965. "Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali." *Diritto e pratica tributaria* I: 216-229.
Micheli, G. A. 1967. "Premesse per una teoria della potestà di imposizione." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 264-282
Moschetti, F. 1973. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam.
Musgrave, R. A. 1959. *The Theory of Public Finance*. New York-London: McGraw-Hill.
Pezzini, B. "Solidarietà e politiche sociali." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Piccirilli, E. M. 2008. "Finanziamento del bilancio comunitario." In *Diritto della finanza pubblica europea*, a cura di L. Di Renzo, e R. Perrone Capano, 189-240. Napoli: Esi.
Pistone, P. 2018. *Diritto tributario europeo*. Torino: Giappichelli.
Pistone, P. 2019. "I limiti esterni alla sovranità tributaria nell'era del diritto tributario globale." In *Per un nuovo ordinamento tributario*, t. 1°, a cura di C. Glendi et al. 655-684. Milano-Padova: Wolters Kluwer – Cedam.
Polacchini, F. 2022. "Solidarietà, doveri e cittadinanza europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Ragucci, G. 2012. "Le prerogative del Parlamento in materia di tributi e di spese, alla luce delle decisioni della Corte di Kalshrue sugli aiuti alla Grecia e sul MES-Fiscal Compact." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 410-449.
Reuter, P. 1953. *La Ceca*. Parigi.
Ruggie, J. G. 1992. "Multilateralism: The Anatomy of an Institution." *International Organization* 46: 561-98.
Sacchetto, C. 1991. "Politiche comunitarie. VII) Politica Fiscale" *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma: Treccani.
Salvini, L. 2017. "Federalismo fiscale (dir. trib.)" *Enc. dir.*, Ann. X, Milano: Giuffrè.
Saponaro, F. 2019. "La leva fiscale come strumento di governance economica dell'eurozona." *Rassegna tributaria*: 353-393.
Schiavolin, R. 2007. *L'imposta regionale sulle attività produttive: profili sistematici*. Milano: Giuffrè.
Schutze, R. 2020. "Modelli di «demoi-crazia»: l'Europa e la sua Unione." In C. Fasone, N. Lupo, e A. Vauchez, *Parlamenti e democrazia in Europa. Federalismi asimmetrici e integrazione differenziata*. Bologna: il Mulino.
Seligman, E. R. A. 1914 (1970²). *The Income Tax*. New York: The MacMillan Company.
Stevanato, D. 2014. *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*. Bologna: il Mulino.
Stevanato, D. 2019. *Fondamenti di diritto tributario*. Milano: Le Monnier.
Strianese, L. 2008. "La governance di bilancio: attori e procedure." In *Diritto della finanza pubblica europea*, a cura di L. Di Renzo, e R. Perrone Capano, 101-188. Napoli: Esi.

Studenski, P. 1940. "Toward a Theory of Business Taxation." *Journal of Political Economy* 48: 621.

Szudocky, R. 2014. *The Sources of EU Law and their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*. Amsterdam: IBFD.

Tesauro, F. 2017[13]. *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*. Milano: Utet.

Tesauro, G. 1969. *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*. Napoli: Jovene.

Tinelli, G. 1991. *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*. Milano: Giuffrè.

Traversa, E. e S. Lotito Fedele. 2022. "La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Tremonti, G. 1998. "La fiscalità nel terzo millennio." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 69-83.

Vanistendael, F. 2014. "*The ability to pay principle in the EU legal order.*" In *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. Melis, e L. Salvini. 197-242. Padova: Cedam.

Vanistendael, F. et al. 2020. "European Solidarity Requires EU Taxes." *Tax Notes International* ?: 577-578.

Zizzo, G. 2014. "Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione dell'Ires." *Rassegna tributaria*: 1303-1314.

Zizzo, G. 2018[2]. "La «questione fiscale» degli IAS/IFRS." In *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, a cura di G. Zizzo, 3-34. Milano: Wolter Kluwers.